

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 16. december 2004 (1)

Sag C-536/03

António Jorge Lda

mod

Fazenda Pública

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

»Moms – fradrag af indgående moms – virksomhed vedrørende fast ejendom – goder og ydelser, der benyttes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner – pro rata-fradrag – igangværende og ikke betalte arbejder«

I – Indledende bemærkninger

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse drejer sig om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) (herefter »sjette direktiv«), nærmere bestemt om fradrag for indgående moms. De præjudicielle spørgsmål drejer sig mere præcist om, hvorvidt igangværende arbejder, som endnu ikke er blevet afhændet og heller ikke er blevet betalt, skal tages i betragtning.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsret

2. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, bestemmer med hensyn til fradragsrettens indtræden og omfang:

»5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden

for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

- b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
- e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

3. Sjette direktivs artikel 19 har følgende ordlyd:

»Beregning af pro rata-satsen for fradraget

1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3
- i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. Når medlemsstaterne anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed for ikke at kræve berigtigelse med hensyn til investeringsgoder, kan de medregne provenuet ved overdragelse af sådanne goder ved beregningen af pro rata-satsen.

3. Den pro rata-sats, som foreløbig er gældende for et år, er den sats, der beregnes på grundlag af transaktionerne i det foregående år. Såfremt et sådant grundlag ikke foreligger eller ikke er tilstrækkeligt oplysende, fastsættes en foreløbig pro rata-sats skønsmæssigt af den afgiftspligtige person under administrationens kontrol. Medlemsstaterne kan dog opretholde de for tiden gældende regler.

Fastsættelsen af den endelige pro rata-sats, der for hvert år beregnes i løbet af det følgende år, medfører en berigtigelse af de fradrag, der er foretaget på grundlag af de foreløbige pro rata-satser.«

B – *Nationale bestemmelser*

4. De relevante bestemmelser er indeholdt i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (3) (momsloven, herefter »CIVA«), særligt artikel 23, som regulerer fradrag af indgående moms. Med hensyn til fast ejendom er ordningen i artikel 23 blevet suppleret ved artikel 5 i et senere lovdekret (4). Det er først i processkrifterne kommet frem, at der findes endnu en retsakt, som har indvirkning på CIVA's artikel 23 (5).

5. Efter portugisisk ret, således som retsforskrifterne anvendes af de portugisiske skattemyndigheder i praksis, medregnes også værdien af arbejder, som er igangværende ved årets udgang, i nævneren i den brøk, som anvendes ved beregningen af pro rata-satsen.

III – **Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

6. António Jorge Lda (herefter »Jorge Lda«) er et selskab, der udøver virksomhed inden for byggesektoren, idet dets forretningsområde omfatter udførelse af offentlige og private bygge- og anlægskontrakter og køb og salg af bygninger og grunde. Jorge Lda er momspligtig og er for så vidt angår salg af bygninger momsfritaget, men ikke for så vidt angår byggearbejder.

7. Ifølge forelæggelseskendelsen leverede Jorge Lda i perioden 1994-1997 tjenesteydelser (udførelse af bygge- og anlægskontrakter), som gav selskabet ret til at fradrage moms erlagt i forbindelse med visse køb og transaktioner (opførelse af bygninger til salg), med hensyn til hvilke der ikke var en sådan fradragsret. I denne periode udgjordes ca. 50% af selskabets omsætning af bygge- og anlægskontrakter, med hensyn til hvilke det betalte 5% moms og foretog fradrag på henholdsvis 16% og 17%. For så vidt angår 20% af selskabets omsætning blev der betalt henholdsvis 16% og 17% moms. Den resterende del af omsætningen vedrørte momsfritagne transaktioner, som ikke gav fradragsret.

8. I forbindelse med en virksomhedskontrol fastslog den kompetente myndighed bl.a.:

- at der var vanskeligheder med hensyn til de generelle omkostninger, som Jorge Lda havde fradraget, selv om erhvervelserne havde været bestemt for henholdsvis en afgiftsfritagen og en afgiftspligtig sektor

- at erhvervelse af fast ejendom hører under den momspligtige (fradragsberettigede) sektor, skønt en del af afskrivningerne på den erhvervede faste ejendom ved udløbet af regnskabsåret fordeles på eller henføres til virksomhed inden for den afgiftsfritagne sektor.

9. Mens Jorge Lda havde fradraget de samlede generelle omkostninger, krævede skatteforvaltningen efterbetaling af den ikke-fradragsberettigede del med tillæg af morarenter.

10. Jorge Lda anlagde sag til prøvelse af disse afgiftsansættelser.

11. Denne retssag angår i det væsentlige fortolkningen af udtrykket »transaktion« i sjette direktivs forstand, nærmere bestemt spørgsmålet, om skatteforvaltningen også skal tage værdien af igangværende og endnu ikke afhændede arbejder i betragtning.

12. Med henblik på en afklaring af denne retlige problemstilling i forbindelse med fortolkningen af sjette direktiv har Supremo Tribunal Administrativo forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvorledes skal artikel 19 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) fortolkes?

2) Er CIVA's artikel 23, stk. 4, forenelig med den nævnte bestemmelse, når den fortolkes således, at værdien af igangværende arbejder – der ved udløbet af hvert år endnu ikke er udbudt til salg, og for hvilke der hverken helt eller delvist er modtaget betaling – ud over den årlige omsætning skal medregnes i brøkens nævner med henblik på beregningen af den procentdel af momsfradraget eller den pro rata-sats, som den afgiftspligtige person skal anvende på erhvervelser af goder og tjenesteydelser i forbindelse med begge den afgiftspligtige persons aktiviteter, når den afgiftspligtige person er et selskab, der driver virksomhed vedrørende fast ejendom og udfører arbejder inden for to virksomhedssektorer, nemlig opførelse af bygninger til salg (momsfritaget) og udførelse af bygge- og anlægskontrakter (momspligtig)?

3) Eller skal bestemmelsen fortolkes således, at kun omsætningen skal medregnes?»

IV – Om de præjudicielle spørgsmål

13. Henset til indholdet og formuleringen af de tre præjudicielle spørgsmål er det relevant at efterprøve, om de kan antages til realitetsbehandling.

14. Ifølge Domstolens faste praksis kan den afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en formålstjenlig besvarelse af de stillede spørgsmål (6).

15. Det første præjudicielle spørgsmål indeholder ganske vist en anmodning om fortolkning af en fællesskabsretlig bestemmelse, men den er formuleret i så generelle vendinger, at det ikke er muligt at give en specifik besvarelse.

16. Det andet præjudicielle spørgsmål rejser derimod et af Domstolen gentagne gange påpeget problem. Formålet med dette spørgsmål er nemlig at få fastslået, om national lovgivning – nærmere bestemt CIVA's artikel 23, stk. 4 – er forenelig med en direktivbestemmelse. Spørgsmål om national rets forenelighed med fællesskabsretten kan imidlertid ikke være genstand for en præjudiciel sag.

17. Desuden indeholder forelæggelseskendelsen kun begrænsede oplysninger om national ret, særligt om ordlyden af CIVA's artikel 23.

18. Dermed er det tvivlsomt, om forelæggelsesafgørelsen opfylder de krav, der stilles i Domstolens praksis, hvorefter de nationale retsfor skrifter skal være tilstrækkeligt beskrevet til, at Domstolen kan give et tjenligt svar.

19. I øvrigt har Domstolen i en anden sag vedrørende portugisisk merværdiafgift (7) afvist en anmodning om præjudiciel afgørelse bl.a. på grund af, at den nationale lovgivning var utilstrækkeligt beskrevet, uanset at de nationale retsregler var vedlagt som bilag. I den foreliggende sag indeholder forelæggelsesafgørelsen imidlertid hverken ordlyden af bestemmelsen i dens oprindelige affattelse eller de efterfølgende ændringer af den.

20. Et yderligere kriterium for, om præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, udgøres af kravet om, at oplysningerne i forelæggelsesafgørelser ikke blot skal gøre det muligt for Domstolen at give formålstjenlige svar, men også skal give medlemsstaternes regeringer og andre berørte mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statuten for Domstolen. Det påhviler

nemlig Domstolen at sikre, at denne mulighed bevares, henset til, at det i henhold til denne bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende (8).

21. Det bemærkes imidlertid, at der i den foreliggende sag på trods af betydningen af det retlige spørgsmål, som ligger til grund for sagen, ikke er andre medlemsstater end den, som sagen angår, der har ytret sig. Dette tyder på, at forelæggelsesafgørelsen, som er blevet tilstillet de øvrige medlemsstater, ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger.

22. Med hensyn til det tredje præjudicielle spørgsmål bemærkes, at det klart vedrører fortolkningen af CIVA's artikel 23, dvs. national lovgivning. En sådan anmodning kan allerede i henhold til ordlyden af artikel 234 EF ikke antages til realitetsbehandling.

23. Det er herefter spørgsmålet, om det præjudicielle spørgsmål ikke vil kunne omformuleres på en sådan måde, at det kan antages til realitetsbehandling. F.eks. kunne man forestille sig, at det kunne omformuleres således, at der med spørgsmålet anmodes om en fortolkning af sjette direktivs artikel 19, særligt udtrykket »transaktion«.

24. I denne henseende opstår imidlertid spørgsmålet, om der ikke derved bliver tale om en anmodning om afgivelse af et generelt responsum. En sådan form for anmodning kan imidlertid ifølge Domstolens faste praksis ikke være genstand for et præjudicielt søgsmål i henhold til artikel 234 EF (9).

25. Skulle de præjudicielle spørgsmål derimod have til formål at få afgjort den konkrete retstvist, der verserer for den nationale ret, kan heller ikke denne anmodning antages til realitetsbehandling, fordi enhver bedømmelse af de faktiske omstændigheder under en sag efter artikel 234 EF, der hviler på en klar sontring mellem opgaverne for henholdsvis de nationale retter og Domstolen, ifølge Domstolens faste praksis henhører under den nationale rets kompetence (10).

26. Domstolen har dermed ikke kompetence til at tage stilling til de faktiske omstændigheder i hovedsagen eller til at anvende de fællesskabsbestemmelser, den har fortolket, på nationale foranstaltninger eller situationer i det konkrete tilfælde, da dette alene tilkommer den nationale ret. Den momsretlige vurdering af Jorge Lda's dispositioner kræver således en bedømmelse af faktiske omstændigheder, som det påhviler den nationale ret at foretage (11).

27. I lyset af den – indrømmet – restriktive anvendelse af betingelserne for Domstolens antagelse af præjudicielle spørgsmål til realitetsbehandling, må det med hensyn til den foreliggende sag fastslås – ligesom det var tilfældet ved en tidligere anmodning om præjudiciel afgørelse fra den samme nationale ret – at ingen af de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling (12).

V – Forslag til afgørelse

28. På ovenstående baggrund foreslår jeg, at Domstolen afviser anmodningen om præjudiciel afgørelse.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EFT L 145, s. 1, i mellemtiden ændret flere gange.

3 – Lovdekret nr. 394-B/84 af 26.12.1984 (DR, serie 1, nr. 297).

4 – Lovdekret nr. 241/86 af 20.8.1986 (DR, serie 1, nr. 190)

5 – Lovdekret nr. 195/89 af 20.7.1989.

6 – Jf. eksempelvis dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 19, af 27.2.2003, sag C-373/00, Adolf Truley, Sml. I, s. 1931, præmis 22 ff., og af 5.2.2004, sag C-380/01, Schneider, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 22.

7 – Kendelse af 11.7.2001, sag C-154/01, Caves Costa Verde, ikke offentliggjort (EFT C 289, s. 8).

8 – Dom af 1.4.1982, forenede sager 141/81, 142/81 og 143/81, Holdijk m.fl., Sml. s. 1299, præmis 6, samt kendelse af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 13, og af 28.6.2000, sag C-116/00, Laguillaumie, Sml. I, s. 4979, præmis 24.

9 – Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 60, af 10.12.2002, sag C-153/00, Der Weduwe, Sml. I, s. 11319, præmis 32, af 21.1.2003, sag C-318/00, Bacardi-Martini og Cellier des Dauphins, Sml. I, s. 905, præmis 42, og af 12.6.2003, sag C-112/00, Schmidberger, Sml. I, s. 5659, præmis 32.

10 – Dom af 15.11.1979, sag 36/79, Denkavit, Sml. 3439, præmis 12, af 5.10.1999, forenede sager C-175/98 og C-177/98, Lirussi og Bizzaro, Sml. I, s. 6881, præmis 37, af 22.6.2000, sag C-318/98, Fornasar m.fl., Sml. I, s. 4785, præmis 31, og af 16.10.2003, sag C-421/01, Traunfellner, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21 ff.

11 – Dom af 4.12.2003, sag C-448/01, EVN, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 59.

12 – Med hensyn til afvisning, se også kendelse af 22.11.2001, sag C-223/00, Partex, ikke offentliggjort, EFT 2002 C 84, s. 32.